



Processo nº	13005.721809/2014-84
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3201-010.143 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	20 de dezembro de 2022
Recorrente	TRANSPORTADORA AUGUSTA SP LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Demonstrados no despacho decisório eletrônico e confirmados no acórdão, os fatos que ensejaram o indeferimento do ressarcimento, informada a sua correta fundamentação legal, emitido por autoridade competente e tendo sido dada ciência ao contribuinte para a apresentação do recurso cabível, é de se rejeitar alegações de nulidade.

TRANSPORTE DE CARGA INTERNACIONAL. ISENÇÃO. REQUISITOS

A não incidência das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes do transporte internacional de cargas, no caso de empresas sujeitas ao regime da não-cumulatividade, são regidas pelo disposto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, em seus respectivos artigos 5º e 6º, sendo necessário o preenchimento dos requisitos: i) os serviços devem ser prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, e ii) o correspondente pagamento deve representar efetivo ingresso de divisas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, (i) em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, no que tange ao valor ressarcido indevidamente no montante de R\$ 7.766,74, por não ser objeto deste processo, e (ii) em rejeitar as preliminares arguidas e, (II) no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que davam provimento para reconhecer o direito ao ressarcimento em razão da isenção da Contribuição na operação de transporte internacional de cargas. O julgamento do Recurso Voluntário teve início na reunião de dezembro de 2021, quando a conselheira Mara Cristina Sifuentes inaugurou a divergência, negando provimento ao recurso (mérito), e o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade votou por acompanhar o Relator pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes. Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), os conselheiros Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Marcelo Costa Marques d'Oliveira não votaram, por se tratar de recurso já julgado pela conselheira Mara Cristina Sifuentes e pelo conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade na reunião do mês de dezembro de 2021.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques D Oliveira (suplente convocado), Helcio Lafeta Reis (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, substituído pelo conselheiro Marcelo Costa Marques D Oliveira.

Relatório

Faço uso do relatório produzido pela Delegacia Regional de Julgamento por ocasião do julgamento da Manifestação de Conformidade, visto que bem retrata os fatos.

Trata-se do pedido de ressarcimento de nº 20190.97675.290110.1.1.09-**7063**, no qual o contribuinte alega um crédito passível de ressarcimento no montante de R\$ 171.067,79, relativo à Cofins do 3º trimestre de 2008, com base no § 1º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03 (fls. 2 a 4).

Posteriormente o contribuinte ingressou judicialmente para que a Receita Federal se abstivesse da aplicação de multas e de efetuar a compensação de ofício de créditos com débitos tributários cuja exigibilidade estivesse suspensa nos termos do art. 151, do Código Tributário Nacional, relativamente aos pedidos de ressarcimento existentes e também aos transmitidos futuramente (fls. 50 a 55), assim como se afastasse eventuais aplicações de multas com base nos parágrafos 15 e 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96 (fls. 56 a 60).

O pedido de ressarcimento aqui em análise foi então objeto de ação fiscal com base no MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) de nº 10.1.11.00-2014-**00169-4**.

Foram solicitados ao contribuinte diversos documentos e esclarecimentos: demonstração individualizada das operações que deram suporte aos créditos pretendidos, indicando a conta contábil e o valor da exportação por cliente e exterior; documentos fiscais originais das exportações; cópias dos documentos que comprovassem o ingresso de divisas referentes a essas receitas de exportação; LALUR; demonstrativos de apuração da CSLL; esclarecimentos sobre preenchimento do DACON; entre outros. Também foi feita consulta aos registros contábeis do sistema SPED.

Dessa ação fiscal resultou o Parecer DRF/SCS/SAFIS nº 0048/2014, no qual, após análise do DACON, bem como das informações, dos demonstrativos e dos documentos apresentados à fiscalização pelo contribuinte, constatou-se irregularidades quanto ao creditamento de PIS e de Cofins (fls. 5 a 10).

O contribuinte teria informado (Ficha 07-A para o PIS e 17-A para a Cofins, Linha 7) operações cujas receitas entendia isentas das contribuições por decorrerem de “**fretes de transporte internacional de cargas para países da América Latina**”. Tal isenção se enquadraria no inciso V, do art. 14, da Medida Provisória nº 2.158/2001, entre outros dispositivos genéricos de isenção que foram citados pelo contribuinte.

No mencionado Parecer, no entanto, ponderou-se que tal dispositivo se aplicaria apenas a sistemática cumulativa das contribuições, não se aplicando a apuração não cumulativa,

a qual estaria submetido o contribuinte (optante pelo regime do lucro real), estando, assim, sob as regras dispostas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Respectivamente o art. 5º e art. 6º das referidas leis determinaram condições para a não incidência das mesmas no caso em questão, quais sejam: (1) as receitas teriam que ser decorrentes de operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; (2) o pagamento deveria representar ingresso de divisas.

Intimado o contribuinte não teria ele conseguido comprovar que as receitas declaradas na Linha 7 do DACON atendiam as condições necessárias estabelecidas pela legislação. Ao contrário, teria prestado a seguinte informação em 18/07/2014: *"Ressalte-se que estas operações de exportações foram contratadas em moeda nacional (reais – R\$) por clientes empresas situadas no Brasil"*. Dessa forma, inexistiria previsão legal para a isenção dessas receitas. Os cálculos feitos pela DRF estariam de acordo com a Tabela da fl. 7 dos autos, apurando saldo a pagar das contribuições para os meses de julho a setembro de 2008.

Sendo assim, conforme o Parecer citado, o pedido de ressarcimento deveria ser indeferido integralmente pela DRF.

Foram juntados os DACONs às fls. 59 a 136 dos autos.

Utilizando-se do crédito requerido o contribuinte passou a transmitir declarações de compensações:

- DCOMP nº 05943.17693.290110.1.3.09-7827 (fls. 33 a 36)
- DCOMP nº 20701.96670.290310.1.7.09-0829 (fls. 37 a 40)
- DCOMP nº 30026.59656.290410.1.3.09-1289 (fls. 41 a 44)
- DCOMP nº 42245.34681.290710.1.3.09-5667 (fls. 45 a 48)

O Despacho Decisório nº 408, da DRF/SCS/SAORT, emitido de 25/09/2014, foi cancelado, sendo emitido nova decisão administrativa – Despacho Decisório nº 418, da DRF/SCS/SAORT, de 13/10/2014 – sendo que essa última não reconheceu o direito creditório pleiteado e indeferiu o pedido de ressarcimento, não homologando as compensações, sob os seguintes fundamentos (fls. 69 a 71):

"10. Após a realização de ação fiscal destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório, expediu-se o Parecer DRF/SCS/SAFIS nº 0048/2014 (fls. 5-8), propondo o indeferimento do pedido. Segundo o referido parecer, a Contribuinte, em resposta às informações que lhe foram feitas durante o procedimento fiscal, informou que os valores indicados na Linha 07 (Receita sem incidência da Contribuição – Exportação) das Fichas 07A (Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Regime Não-Cumulativo) e 17A (Cálculo da Cofins – Regime Não-Cumulativo) dos Dacons referem-se a operações de "fretes do transporte internacional de cargas para países da América Latina, contratados pro clientes empresas situadas no Brasil", e que "estas operações de exportação foram contratadas em moeda nacional (reais – R\$)". No caso concreto, o auditor-fiscal, com base nas informações prestadas pela Interessada, concluiu que não há previsão legal para a isenção das referidas receitas no regime não cumulativo do PIS e da Cofins e que não houve a ocorrência de receitas de exportação no período fiscalizado".

Na decisão administrativa prolatada consta a necessidade de formalização de processo administrativo para a recuperação do crédito financeiro decorrente do **saldo de ressarcimento indevidamente pago ao contribuinte no montante de R\$ 7.766,74**, em atenção ao disposto no Anexo Único da Norma de Execução Corec nº 1, de 21/06/2013.

Para o contribuinte a ciência do Despacho Decisório foi dada por decurso de prazo em 29/10/2014, tendo o mesmo apresentado, em 30/10/104, manifestação de inconformidade às fls. 87 a 130, fazendo, **em síntese**, as seguintes alegações:

A) Preliminarmente

- QUE há ilegalidade no instrumento fiscal utilizado, sendo o despacho decisório inválido de acordo com o princípio da legalidade. Refere-se ao § 4º, do art. 9º, do Decreto n.º 70.235/72, entendendo que haveria obrigação da emissão do instrumento de Auto de Infração mesmo sem a exigência de crédito tributário, nos casos de constatação de infração a legislação tributária. Ou seja, para as infrações de glosas de créditos o instrumento utilizado – Despacho Decisório – contraria o referido § 4º, pois deveria ter sido emitido um do tipo Auto de Infração.

- QUE ocorreu vício material com nulidade do despacho decisório por omissão intencional na fundamentação do despacho. Diz que o presente ponto da defesa se refere ao Despacho Decisório n.º 418 (item 9) e aos Despachos Decisórios n.ºs 406, 405 e 407 (item 8), e trata de referência ao disposto no art. 27, da Instrução Normativa n.º 1.300, de 20/11/2012, no qual é determinado que os saldos de créditos remanescentes somente poderão ser objeto de pedido de ressarcimento quanto vinculados: às operações de mercadoria para o exterior; a prestação de serviços cujo pagamento represente ingresso de divisas; e nas vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. No entanto, defende que o inciso II do mesmo artigo englobaria às vendas efetuadas com isenção, alíquota zero ou não incidência.

Diz ter cometido erro ao informar as operações na Linha 07 das Fichas 07A e 17A dos DACONs, quando deveria estar informados na Linha 08, relativamente às receitas com isenção das contribuições. Aduz que a norma regulamentar deve ser cumprida, e que no caso teria o Auditor-Fiscal atuado *fora dos padrões éticos de probidade, com má-fé e duvidosa moralidade*.

- QUE teria ocorrido decadência de parte do crédito tributário, tendo em vista que teria tomado ciência em 08/10/2014 (11/10/2014 por decurso de prazo) da decisão administrativa. Afirma que o PIS e a Cofins se caracterizam como tributos sujeitos ao lançamento por homologação com período de apuração mensal, sendo que para os fatos geradores mensais que ocorreram até 31/09/2009, o lançamento somente poderia ter sido realizado até setembro de 2009. Conclui, portanto, que a autoridade fiscal teria até 30/09/2014 para notificar o lançamento de ofício, em não cumprido tal prazo, teria se consumado a decadência.

B) Do Mérito

- QUE as Instruções Normativas obrigam o registro de transporte internacional no DACON e na EFD não-cumulativa. Cita que nas instruções do Manual do DACON constaria que o registro das receitas de serviços com transporte internacional de cargas seriam efetuados conforme procedido pelo contribuinte. O mesmo valeria para o preenchimento da EFD-Contribuições.

- QUE haveria um faturamento misto, um regime jurídico híbrido, e receitas com isenção objetiva no regime cumulativo. Defende que mesmo a pessoa sujeita a tributação com base no lucro real pode ter parte de suas receitas submetidas ao regime cumulativo das contribuições. Novamente comenta sobre erro escusável no preenchimento do seu DACON (informação da Linha 07 que deveriam estar na Linha 08). *Os fretes foram contratados por empresas situadas no Brasil, em moeda nacional e pagos pelas exportadoras*. Argumenta que se traga de uma isenção objetiva e não subjetiva. Aduz que o serviço com transporte internacional de carga (§ 1º, inciso V, do art. 14, da MP n.º 2.158/01) que realiza tem ponto de embarque no território nacional, mas o ponto de destino seria em outro país.

- QUE devem ser mantidos os créditos das contribuições, pois o ato de interpretar significa dar a versão exata daquilo que está escrito. Novamente fala do inciso II, do art. 27, da Instrução Normativa n.º 1.300, de 20/11/2012. E que tais créditos quando não aproveitados em determinado mês poderão ser-lhos nos meses subsequentes. Entende que o art. 17, da Lei n.º 11.033/04, permite que haja a manutenção dos créditos provenientes de insumos, ou de mercadorias para revenda, mesmo que a subsequente operação de venda ou de serviço se opere sob suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, e que não se restringiria somente ao REPORTO (Regime Tributário para Incentivo à

Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária). Diz que não pode ocorrer enriquecimento ilícito da União.

- QUE deve ser excluído o ICMS da base de cálculo das contribuições por configurar bi-tributação nas receitas do mercado interno e violação do princípio da capacidade contributiva. Diz que o valor do ICMS caracteriza-se como *mero ingresso*, não sendo fato revelador de capacidade contributiva e não se incorporando efetivamente ao seu patrimônio.

- QUE sobre o tratamento automático do seu pedido de ressarcimento, a Receita Federal teria informado em Mandado de Segurança impetrado pelo contribuinte que os pedidos realizados em 26/11/2012 ainda se encontrariam sem decisão relativamente ao reconhecimento do direito creditório. Conclui que no fluxo desse tratamento automático dos pedidos haveria uma decisão administrativa reconhecendo o direito do valor do crédito de tributos, e, após, em outra decisão administrativa a autorização do pagamento.

- QUE a forma de recebimento do crédito de natureza tributária não mudaria a natureza desse. Afirma isso porque no Despacho Decisório estaria dito que os créditos de natureza financeira não seriam passíveis de contestação do Decreto nº 70.235/72, mas sim do rito da Lei nº 9.784/99. Constaria ainda no mesmo despacho que seria formalizado processo administrativo para a recuperação de crédito financeiro decorrente de saldo de ressarcimento indevidamente pago à pessoa jurídica. Contesta a Norma de Execução Corec nº 1, de 21/06/2013. No âmbito da cobrança administrativa teria sido aberto o processo nº 13005.721818/2014-75 em 14/10/2014. O valor de R\$ 7.766,74 se refere ao 3º trimestre de 2008. Diz haver má-fé, equívoco intencional, em tratar o valor recebido por compensação como se fosse tributário, e o recebido na conta bancária como não tributário. A prova do erro incumbiria a quem faz voluntariamente o pagamento indevido.

POR FIM, requer que seja dado integral provimento a todos os seus requerimentos da manifestação de inconformidade, inclusive para declarar nulidade das decisões contidas nos Despachos Decisórios.

A manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

PROCEDIMENTO FISCAL. DESPACHO DECISÓRIO.

O procedimento fiscal a ser adotado para indeferimento de crédito pleiteado via pedido de ressarcimento pelo contribuinte ou não homologação de compensações transmitidas é o Despacho Decisório.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DECADÊNCIA.

Inexiste restrição legal quanto ao prazo para o fisco proceder à verificação da correta utilização de créditos da não-cumulatividade por parte dos sujeitos passivos para pedidos de ressarcimento. Já o prazo para a homologação de declarações de compensações é o previsto no § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

TRANSPORTE DE CARGA INTERNACIONAL. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.

A isenção das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes do transporte internacional de cargas, no caso de empresas sujeitas ao regime da não-cumulatividade, pressupõe o atendimento de dois requisitos: os serviços devem ser prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e o correspondente pagamento deve representar efetivo ingresso de divisas. A falha na comprovação do cumprimento de qualquer um desses requisitos afasta a liquidez e certeza do direito de crédito.

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE.

Não é competência da autoridade julgadora administrativa afastar a aplicação de dispositivos legais por alegação do contribuinte de ilegalidade ou de constitucionalidade, salvo os casos previstos em lei.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário requerendo a reforma do julgado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

O processo trata de pedido de ressarcimento, no qual o contribuinte alega eventual crédito no montante de R\$ 171.067,79, relativo à Cofins do 3º trimestre de 2008, com base no § 1º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03 (fls. 2 a 4), foram juntadas DACONs às fls. 59 a 136 e posteriormente o contribuinte apresentou os seguintes pedidos de compensação:

- DCOMP nº 05943.17693.290110.1.3.09-7827 (fls. 33 a 36)
- DCOMP nº 20701.96670.290310.1.7.09-0829 (fls. 37 a 40)
- DCOMP nº 30026.59656.290410.1.3.09-1289 (fls. 41 a 44)
- DCOMP nº 42245.34681.290710.1.3.09-5667 (fls. 45 a 48)

O pedido de ressarcimento foi objeto de ação fiscal com base no MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) de nº 10.1.11.00-2014-00169-4

Preliminares

O recorrente discorre sobre 16 preliminares que se dividem entre o que em sua concepção trata dos “julgadores terem se atribuído a condição de agente fiscal” e vício de julgamento, ilegalidade dos instrumentos fiscais atos inválidos e vício material. Conforme os tópicos abaixo destacados:

1.1 — VICIOS MATERIAIS, NO, RELATÓRIO DO ACÓRDÃO DRJ ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO DIA DA CIÊNCIA DOS ATOS ADMINISTRATIVOS ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍNEA "a", INCISO III, § 2º, ART. 23 DO PAF

1.2 — JULGADORES ATRIBUIRAM-SE A CONDIÇÃO DE AGENTE FISCAL AÇÃO FISCAL NÃO TEM BASE EM MPF DILIGÊNCIA E NEM EM DOCUMENTOS NOVOS FATOS NO RELATÓRIO — FALTAM COMPETÊNCIA AOS JULGADORES.

1.3 — JULGADORES ATRIBUIRAM-SE A CONDIÇÃO DE AGENTE FISCAL ACRÉSCIMO DE DISPOSITIVO LEGAL NÃO IDENTIFICADO PELO FISCO NOVA MOTIVAÇÃO. → FALTA COMPETÊNCIA LEGAL AOS JULGADORES.

1.4 — JULGADORES ATRIBUIRAM-SE A CONDIÇÃO DE AGENTE FISCAL QUESTIONAM RESPONSABILIDADE DE PRONUNCIAR SOBRE OPERAÇÕES NOVA MOTIVAÇÃO — FALTA COMPETÊNCIA LEGAL AOS JULGADORES.

1.5 — JULGADORES ATRIBUIRAM-SE A CONDIÇÃO DE AGENTE FISCAL FATOS NOVOS — PRODUTO PARA EXPORTAÇÃO E TRANSPORTE NACIONAL NOVA MOTIVAÇÃO — FALTA COMPETÊNCIA LEGAL AOS JULGADORES.

1.6 — JULGADORES ATRIBUIRAM-SE A CONDIÇÃO DE AGENTE FISCAL CONTEÚDO DA NORMA DE EXECUÇÃO SOMENTE NA FASE DE JULGAMENTO NOVA MOTIVAÇÃO — FALTA COMPETÊNCIA AO JULGADOR.

1.7 — VÍCIO DE JULGAMENTO — PARTE DA EMENTA DISSOCIADA DO LITÍGIO INEXISTE LITÍGIO AFASTAR NORMA POR ILEGALIDADE-INCONSTITUCIONALIDADE
1.8 — VÍCIO DE JULGAMENTO — APLICAÇÃO SÓ DO CAPUT ART. 90 DO PAF LÍTIGIO — FISCO NEGA VIGÊNCIA DO § 4000 ART. 9º DO PAF.

1.9 — VÍCIO DE JULGAMENTO — FALTA DECISÃO DE MATÉRIA RECURSAL FALTA JUÍZO DO LITÍGIO DE INSTRUÇÕES PREENCHIMENTO DACON E EFD.

]

1.10 — VÍCIO DE JULGAMENTO — FALTA DECISÃO DE MATÉRIA RECURSAL FALTA JUÍZO DO LITÍGIO TRATAMENTO AUTOMÁTICO DE RESSARCIMENTO.

1.11 — VÍCIO DE JULGAMENTO — AÇÃO FISCAL PELO MPF DILIGÊNCIA DECISÃO DISSOCIADA DA VERDADE DOS FATOS E CONTRÁRIO AS PROVAS.

1.13 — VÍCIO DE JULGAMENTO — NÃO CONHECER PARTE DA CONTESTAÇÃO FALTA RAZOABILIDADE - NÃO HÁ EQUIDADE PROCESSUAL ENTRE ATOS DECISÃO DRJ EM CONTRADIÇÃO COM CARF, PARECER COSIT E STJ.

1.14 — VÍCIO DE JULGAMENTO — NÃO CONHECER PARTE DA CONTESTAÇÃO DELEGACIA DE JULGAMENTO TEM COMPETÊNCIA GENÉRICA RECORRIBILIDADE REVISÃO DE OFÍCIO COM PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE DÉBITO DO FISCO NÃO PODE SER CRÉDITO FINANCEIRO.

1.15 - ILEGALIDADE DOS INSTRUMENTOS FISCAIS ATOS INVALIDOS — DESPACHOS DECISÓRIOS.

1.16 — VÍCIO MATERIAL — NULIDADE DOS DESPACHOS DECISÓRIOS OMISSÃO INTENCIONAL NA FUNDAMENTAÇÃO DOS ESPACHOS

A primeira preliminar diz respeito a suposto vício material no relatório, que consta como data da intimação por decurso do prazo em 29/10/2014 (Despacho Decisório) e o contribuinte alega que a primeira leitura se deu em 14/10/2014 (termo de abertura do documento), caracterizando a ciência na mesma data.

Importante registrar que a manifestação de inconformidade foi admitida como tempestiva, sendo certo que é irrelevante que conste a data da abertura do termo no acórdão da DRJ, assim não houve qualquer prejuízo ao contribuinte. Nesse sentido inexiste qualquer tipo de vício (e-fls.85/87).

Sobre as outras citadas preliminares, faz-se necessário lembrar que o processo trata de pedido de ressarcimento que desencadeou em procedimento fiscal para então ser proferido o Despacho Decisório, sendo certo que não há notícias nos autos acerca de auto de infração. Sob esse prisma, observo ainda sobre as hipóteses de nulidades abarcadas pela legislação regente.

Decreto 70.235 de 1972. Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
- § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.
- § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Em uma leitura sistemática do artigo acima destacado nota-se que o legislador preservou a competência da autoridade que lava o ato administrativo e assegurou o contraditório e a ampla defesa.

De plano verifico que o subscritor do despacho decisório, bem como do julgamento proferido pela DRJ, são auditores fiscais, logo, autoridades competentes para o ato administrativo praticado. Lado outro, o direito de defesa foi oportunizado e amplamente exercido, nos termos da lei, que no processo administrativo fiscal esta amparado pelo Decreto n.º 70.235 de 1972.

Eventuais alegações de vícios não tratam de prejudiciais do mérito, pelo contrário, trata do próprio mérito e serão tratadas oportunamente.

Dessa forma, ratifico as conclusões do julgador *a quo*, visto que os argumentos preliminares do Manifesto de Inconformidade se repetem no Recurso Voluntário.

Diante dessas conclusões entendo que não há vícios nos atos administrativos anteriores passíveis de anulação, e que o inconformismo do recorrente, exarado em forma de preliminares, em verdade trata de questões meritórias que serão tratadas oportunamente, não havendo sequer a necessidade de pronunciamento deste julgador sobre todos os pontos alegados, eis que repetitivos.

Diante do exposto rejeito as preliminares arguidas pelos fundamentos acima expostos.

MÉRITO

O **Despacho decisório** que negou a homologação do pedido de ressarcimento foi assim fundamentado:

Ficha 07A (Apuração PIS) / 17A (Apuração COFINS) Linha 7 – RECEITA SEM INCIDENCIA DA CONTRIBUICAO – EXPORTACAO

Conforme se extrai das respostas ao item III do TIF-Termo de Intimação Fiscal/SAPAC/DRF/SCS, datado de 15/07/2014, ao item (1) do TIF/SAPAC/DRF/SCS, datado de 25/08/2014, bem como ao item 1 do TIF 001/SAFIS/DRF/SCS, datado de 10/09/2014, a contribuinte informou nesta rubrica valores decorrentes de operações cujas receitas entendem isentas da contribuição, decorrentes de “**frete do transporte internacional de cargas para países da América Latina, contratados por clientes empresas situadas no Brasil**”. Informou, ainda, que “estas operações de exportações foram contratadas em moeda nacional (reais – R\$)” e apresentou como fundamento legal para o referido enquadramento o inciso V do art. 14 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, entre outros dispositivos com previsão apenas genérica de isenções.

Ocorre que a isenção prevista no aludido dispositivo da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 aplica-se somente à sistemática de apuração cumulativa de PIS e de COFINS,

portanto, não se aplica à sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e de COFINS à que a contribuinte ora fiscalizada está submetida, conforme se demonstrará a seguir.

A partir da vigência das Leis n.10637/2002 e n.10833/2003, como regra geral, todas as pessoas jurídicas passaram a apurar o PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa. As exceções estavam dispostas no art. 8º da Lei n.10637/2002 e no art. 10 da Lei n.10833/2003, que determinavam que somente permanecem sujeitas às normas da legislação do PIS e da COFINS, vigentes anteriormente a estas Leis (normas que regem a sistemática de apuração cumulativa de PIS/COFINS, incluída aqui os dispositivos da MP2.158-35/2001), as pessoas jurídicas indicadas nos incisos destes artigos.

A contribuinte ora fiscalizada não se enquadra em nenhum destes incisos, desta forma, deve apurar o PIS e a COFINS na sistemática não-cumulativa, conforme regras dispostas nas Leis n.10.637/2002, n.10.833/2003 e demais normas posteriores.

Registre-se que a contribuinte optou pela tributação do imposto de renda com base no lucro real, conforme se verifica nas DCTF do período fiscalizado.

Assim, sujeita-se às regras da apuração do PIS e da COFINS na sistemática não-cumulativa, em consonância, inclusive, com o informado pela contribuinte em seus DACON do período.

Nesta sistemática de apuração (não-cumulativa do PIS e da COFINS), a não incidência das contribuições está prevista no inciso II do art. 5º da Lei n'10.637/2002 (PIS) e no inciso II do art. 6º da Lei n'10.833/2003 (COFINS), ambos com redação dada pela Lei n'10.865/2004, que determinam condições para a referida não incidência, quais sejam: (1) receitas decorrentes de operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e, cumulativamente, (2) cujo pagamento represente ingresso de divisas.

A contribuinte não comprovou que as receitas declaradas nesta linha de seus DACON atendessem as condições necessárias à aludida não incidência de PIS e de COFINS.

Ao contrário, conforme se verifica na resposta ao item III do Termo de Intimação Fiscal SAPAC/DRF/SCS datado de 18/07/2014, a contribuinte informa taxativamente: “Ressalte-se que estas operações de exportações foram contratadas em moeda nacional (reais – R\$) por clientes empresas situadas no Brasil”.

Assim, resta claro que inexiste previsão legal para a isenção das referidas receitas no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS.

Desta forma, no cálculo de apuração do Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, estas receitas serão tributadas, transferindo-as da linha 7 (RECEITA SEM INCIDENCIA DA CONTRIBUICAO - EXPORTACAO) das Fichas 07A/17A dos DACON do período para a linha 1 (RECEITA DE VENDAS DE BENS E SERVICOS - ALIQUOTA DE 7,6%) das Fichas 07A/17A, apurando-se valor devido de PIS e de COFINS sobre as referidas receitas, conforme demonstrado na tabela abaixo: (...)

Corroborando com o despacho decisório a **Delegacia Regional de Julgamento** enfrentou a matéria da seguinte forma:

Sobre a caracterização ou não como transporte internacional de cargas e da alegação de se tratar de uma isenção objetiva - DRJ:

(...)

Tal tema não é novo, como pode se observar, por exemplo, na Solução de Consulta nº 34, de 2011, da DISIT05, onde se aponta que tal modalidade de transporte não se configuraria como transporte internacional de cargas, sujeitando-se ao pagamento das contribuições:

Solução de Consulta nº 34, de 2011

*Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins No transporte de cargas dentro do território nacional em que **apenas a mercadoria transportada destina-se à exportação**, a receita desta modalidade de transporte não se configura como transporte internacional de cargas, não podendo assim ter o tratamento fiscal de isenção, estando sujeita ao pagamento regulamentar da contribuição para a Cofins. (gn)*

O conceito de transporte internacional de cargas é considerado de acordo com o disposto no parágrafo único, do inciso II, do art. 2º, da Lei nº 9.611/98: “quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional”.

Veja-se que o **produto transportado é destinado à exportação**, mas o transporte aqui em análise **não** é contratado por pessoa residente ou domiciliada no exterior, **mas sim por empresas situadas no Brasil**, como bem declara o contribuinte. Isso **contraria** o disposto no inciso II, dos arts. 5º e 6º, das respectivas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, na parte que determina que a “**prestação de serviços deve ser feita para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior**”. A empresa atua em nome próprio, sendo o serviço prestado à empresa domiciliada no país e não no exterior.

Da mesma forma, o manifestante declara que as **operações são realizadas em moeda nacional**, operações assim de cunho interno, e, portanto, contrariando o determinado na parte final dos mesmos dispositivos já mencionados, ou seja, **pagamento que represente ingresso de divisas**.

Desse modo, para que a receita relativa ao serviço de transporte prestado pela pessoa jurídica seja considerada isenta da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos da legislação regente, é necessário que o transporte seja configurado como **internacional, o que não se verifica nos autos**.

(...)

Portanto, as receitas de prestação de serviços de transporte de mercadorias destinadas à exportação desse litígio não gozam da isenção do PIS e da Cofins prevista para a exportação. (...)

Sobre alegado erro de preenchimento da DACON – DRJ:

(...)

Sobre a menção de erro de preenchimento do DACON pelo contribuinte (**não consta que teria sido feita retificação desse demonstrativo**) e da existência de faturamento misto, é de se observar que além da empresa estar sujeita a **tributação pelo lucro real, é informado pela TRANSPORTE AUGUSTA no seu pedido de resarcimento que a fundamentação do seu direito creditório se basearia no art. 6º, da Lei nº 10.833/03** (ver fl. 4 dos autos). Ou seja, exatamente o artigo que aponta os requisitos que motivaram o indeferimento do crédito pela DRF jurisdicionante.

(...)

Dessa forma, entende-se que não deve ser reformado nesse tópico o disposto no Despacho Decisório.

Dentro dessas premissas tem-se que o resarcimento foi negado pelos seguintes motivos: em razão do transporte ter sido contratado por empresa domiciliada no Brasil, do pagamento ter sido realizado em moeda nacional (não configurando ingresso de divisas) e por fim, por ser a empresa requerente sujeita a tributação pelo lucro real (visto que não houve retificação da DACON).

Tem-se como incontrovertido que a operação em debate é de “**fretes do transporte internacional de cargas para países da América Latina, contratados por clientes empresas situadas no Brasil**”, logo, ocorre o transporte de carga para o exterior, de empresa domiciliada no Brasil, que contrata outra empresa também domiciliada no Brasil e a receita é em moeda nacional.

A isenção requerida pelo contribuinte tem respaldo na Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que se encontra vigente no ordenamento jurídico com a seguinte redação na parte que nos interessa:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.

Como se vê, a legislação é clara e **sem condicionantes para a requerida isenção**, estando em pleno vigor, não se verificando a necessidade de observar o regime tributário do contribuinte para o seu reconhecimento.

Saliento, ainda, que no âmbito do CARF, em que pese algumas decisões divergentes, tem prevalecido entendimento no sentido que independente do regime tributário, a isenção para o transporte internacional é devida, conforme se pode verificar, inclusive, em decisão da Câmara Superior, que proferiu julgamento no acórdão n.º **9303008.257**, no seguinte sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

RECEITAS DIRETAMENTE DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido cumulativo ou não cumulativo, não podem ser incluídas na base de cálculo das Contribuições do PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/2001.

E nas razões de decidir destacou que:

Da não tributação das receitas decorrentes de transporte internacional de cargas

O acórdão recorrido entendeu que não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, as receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido, se o cumulativo ou o não cumulativo, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/2001.

Por sua vez, a Contribuinte em contrarrazões, aduz que o Recurso não deve ser conhecido, neste ponto, por ausência de divergência jurisprudencial.

Discordo, de uma análise e comparação das ementas dos acórdão recorrido com as dos acórdãos paradigmáticos constata-se que o dissenso suscitado pela PGFN foi comprovado, do relatório do acórdão recorrido que se trata de **receitas em moeda nacional, sem o ingresso de divisas estrangeiras**, foi reconhecida a isenção das contribuições. Contudo, o acórdão paradigma comprova que apenas e tão somente as receitas, em moeda estrangeira, ou seja, que representem o ingresso efetivo de divisas, gozam de isenção das contribuições.

Na espécie, as receitas relativas a esta rubrica advém do contrato firmado entre a Contribuinte e a Toyota do Brasil Ltda, para o transporte de veículos automotores fabricados na Argentina para o centro de distribuição localizado no Estado do Rio

Grande do Sul, trata-se portanto, de uma prestação de serviço de transporte internacional de cargas.

Sem embargo, as receitas de transporte internacional de cargas são isentas do PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.158-35/ 2001.

Analisando as normas que regulam especificamente esta matéria, não se identifica qualquer disposição posterior à MP nº 2.158-35 dispondo de forma diversa. Da mesma forma, não há qualquer deliberação definitiva do legislativo a respeito da continuidade da vigência da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Dessa forma, não tendo sobrevindo nenhum ato normativo revogando, anulando ou restringindo essa disposição, a norma, permanece válida, vigente e eficaz as regras de isenção do PIS e da COFINS das receitas do transporte internacional de cargas, de modo que foram apenas essas as hipóteses relacionadas pelo legislador para cessar o vigor das medidas provisórias publicadas anteriormente à EC nº 32/01, como é o caso da MP nº 2.15835.

Neste sentido, nos termos do art. 111, I, do Código Tributário Nacional CTN, impõe-se a interpretação restritiva na legislação que disponha sobre isenção, pois tal as hipótese implica na ausência de pagamento de tributo, razão pela qual deve ser interpretada literalmente:

*"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II outorga de isenção;
III dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."*

Por outro lado, a exigência do PIS e da COFINS instituídas pelas Leis nºs 10.637 e 10.833, não criaram novos tributos, já que o fundamento de validade constitucional das contribuições permaneceu o mesmo, os dispositivos introduziram, apenas, uma nova sistemática de apuração e recolhimento de tributos já instituídos. O fundamento constitucional para a instituição das contribuições continua sendo o artigo 239 e o 195, I, da Constituição Federal, o que deixa claro que o PIS e a COFINS não cumulativos são exatamente a mesma exação anteriormente prevista, o que ocorreu em 2003 foi apenas a entrada em vigor de uma nova sistemática de apuração desses tributos.

Destarte, a aplicação da isenção contida no artigo 14, inciso V, da MP 2.158 se dá independentemente do regime de apuração que a Contribuinte ou receita estejam sujeitos, considerando que a isenção está ligada à receita específica do transporte internacional de cargas.

Não há como sustentar aplicação de uma nova sistemática de apuração não cumulativa, para se revogar qualquer a isenção contida na MP nº 2.15835.

O meu entendimento é no mesmo sentido do referido julgado, **não havendo razões para manter a negativa do ressarcimento**, que, conforme já exposto, não encontra respaldo legal, sendo o posicionamento da fiscalização um combinado de interpretações de leis e conceitos que contrariam ao que se encontra expresso no artigo 14, inciso V, da MP 2.158-35/2001.

Remanesce ainda nos autos controvérsia acerca de parte do despacho decisório que determinou a formalização de processo administrativo para recuperação do crédito financeiro decorrente do saldo de ressarcimento indevidamente pago ao contribuinte. A decisão assim dispõe na parte que nos interessa, e-fls 70:

16 Propõe-se, ainda, que seja determinada a formalização de processo administrativo para a recuperação do crédito financeiro decorrente do saldo de ressarcimento indevidamente pago à pessoa jurídica, no valor de R\$ 7.766,74 (valor original), em atenção ao disposto no Anexo único da Norma de Execução Corec n.º 1, de 21/06/2013.

17 É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de ressarcimento ou que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido ou a não homologação da compensação, nos termos do artigo 77 da IN RFB n.º 1.300, de 20/11/2012.

18 Finalmente, cumpre salientar que os créditos de natureza financeira não são passíveis de contestação na forma do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972 (PAF) ou parcelamento no âmbito da RFB, aplicando-se, no que couber, a contestação na forma da Lei n.º 9.784, de 29/01/1999.

O imbróglio se deu pelo fato de que ao pedido de ressarcimento foram abertos pedidos de compensações (DCOMP n.º 42245.34681.290710.1.3.09-**5667** (fls. 45 a 48)), e tendo o fisco indefrido o PER 20190.97675.290110.1.1.09-**7063**, não homologando as compensações, restou indevida a receita resarcida no valor de R\$7.766,74, conforme se verifica nas fls. 61 a 67.

Sobre esse ponto o contribuinte alegou no Recurso Voluntário, como preliminares, vício de julgamento e fundamentação da DRJ e no mérito tratou do assunto no tópico “2.4 - INEXISTE ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA NEM PAGAMENTO INDEVIDO”.

Vejamos as considerações da DRJ acerca do tema:

Sobre a natureza do direito creditório – DRJ:

Defende a TRANSPORTADORA AUGUSTA que a forma de recebimento do crédito de natureza tributária não mudaria a natureza desse. Afirma isso porque no Despacho Decisório estaria dito que os créditos de natureza financeira não seriam passíveis de contestação do Decreto n.º 70.235/72, mas sim do rito da Lei n.º 9.784/99.

Contesta a Norma de Execução Corec n.º 1, de 21/06/2013. **No âmbito da cobrança administrativa teria sido aberto o processo n.º 13005.721818/2014-75 em 14/10/2014.** O valor de R\$ 7.766,74 referido seria relativo ao 3º trimestre de 2008. Diz haver má-fé, equívoco intencional, em tratar o valor recebido por compensação como se fosse tributário, e o recebido na conta bancária como não tributário. A prova do erro incumbiria a quem faz voluntariamente o pagamento indevido.

Como vemos esse tópico versa sobre o valor de **R\$ 7.766,74** que teria sido indevidamente ressarcido ao contribuinte, tendo em vista que não foi reconhecido o direito creditório pleiteado.

A Norma de Execução Corec n.º 1, de 21/06/2013, veio a ser expedida exatamente para determinar como serão os procedimentos nos casos de ressarcimentos realizados indevidamente:

Art. 1º. Aprovar as instruções e procedimentos constantes do anexo único a esta Norma de Execução (NE), a serem adotados pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para recuperação de créditos financeiros decorrentes de restituições ou ressarcimentos indevidamente pagos. (gn)

O mencionado Anexo Único, por sua vez, dispõe que o valor pago indevidamente a título de ressarcimento, por tratar-se de **crédito de natureza financeira**, deverá ser recuperado por meio de cobrança administrativa, não cabendo lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento (reproduzimos o Item 1, deste Anexo):

“Da Cobrança de Restituição ou de Ressarcimento Indevido

1. O valor pago indevidamente a título de restituição ou ressarcimento, por tratar-se de crédito de natureza financeira, deverá ser recuperado por meio de cobrança administrativa, não cabendo a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento”. (gn)

De outro lado, o item 2.1. desse mesmo Anexo é claro em determinar que os créditos de natureza financeira não são passíveis de contestação na forma da PAF, segundo o rito da Lei nº 9.784/99:

“2. Os créditos de natureza financeira:

2.1. não são passíveis de contestação na forma do PAF. Aplica-se, no que couber, a contestação na forma da Lei nº 9.784, de 1999”. (gn)

Dessa forma, entende-se por não tomar conhecimento desse tópico da defesa, devendo o contribuinte encaminhar sua contestação no rito da Lei nº 9.784/99.

Os argumentos enfrentados pela DRJ se assemelham aos argumentos do Recurso Voluntário, sendo os mesmos fundamentos do inconformismo do contribuinte. Conforme bem destacado pela DRJ e ratificado pelo recorrente, a restituição do valor é matéria adstrita ao processo administrativo n.º 13005.721818/2014-75, de modo que estranha e estes autos.

Não cabe aqui tratar sobre a natureza desse valor e demais questionamentos realizados pelo contribuinte, posto que qualquer decisão exarada aqui estará extrapolando a matéria objeto do presente processo.

Apenas a título de informação deixo consignado a movimentação do referido processo no sítio do Ministério da Fazenda – comprot¹:

1.1.1.1.1 Detalhes da Movimentação - Processo nº 13005.721818/2014-75

Dados do Movimento

Movimentado em: **27/08/2015**

Sequência: **0009**

RM: **10068**

Origem: **01.15131-2 PROTOCOLO PSFN EM SANTA CRUZ DO SUL-RS**

Destino: **01.15231-9 ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF**

Dados do Processo

Número: **13005.721818/2014-75**
Data de Protocolo: **14/10/2014**
Documento de: **DD4182014**
Origem:
Procedência: **PROC 13005-721.809/2014-84**
Assunto: **DEVOLUCAO DE RESTITUICAO/RESSARCIMENTO INDEVIDOS - PJ**
Nome do Interessado: **TRANSPORTADORA AUGUSTA SP LTDA**
CNPJ: **94.193.257/0001-50**
Tipo: **Digital**
Sistemas: Profiss: **Não** e-Processo: **Sim** SIEF: **Aguardando Cadastramento SIEF**

Localização Atual

Órgão de Origem: **PROTOCOLO PSFN EM SANTA CRUZ DO SUL-RS**
Órgão: **ARQUIVO DIGITAL ORGAOS CENTRAIS-RFB-MF**
Movimentado em: **27/08/2015**
Sequência: **0009**
RM: **10068**
Situação: **ARQUIVADO**
UF: **DF**

Assim, mantendo a decisão *a quo* tal como proferida, não conhecendo dessa parte do recurso.

¹ <https://comprot.fazenda.gov.br/comprotegov/site/index.html#ajax/processo-consulta-dados.html>

Diante do Exposto, não conheço de parte do Recurso que trata do valor ressarcido indevidamente de R\$ 7.766,74, já que não é objeto deste processo, rejeito as preliminares, e no mérito dou provimento para reconhecer o direito ao ressarcimento, em razão da isenção da COFINS na operação de transporte internacional de cargas.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, Redator designado.

Em que pese o bem fundamentado voto do Sr. Relator, Conselheiro Márcio Robson Costa, ouso divergir para apresentar interpretação diversa ao tema enfrentado.

Entendo assistir razão ao respeitável julgador de piso, quando conclui que a isenção prevista no inciso V e § 1º do artigo 14 da MP n. 2.158-35/2001 não pode ser usufruída por pessoas submetidas ao regime não cumulativo do Pis e da Cofins das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2001.

Inicialmente, cumpre destacar que a Contribuinte apresentou pedido de ressarcimento fundamentando seu direito creditório no art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e 6º, da Lei nº 10.833/03, exatamente os artigos que apontam os requisitos necessários para sua implementação.

Observa-se que, intimado, o contribuinte não comprovou que as receitas declaradas na Linha 7 do DACON atendiam as condições necessárias estabelecidas pela legislação. Ao contrário, prestou a seguinte informação, em 18/07/2014: *“Ressalte-se que estas operações de exportações foram contratadas em moeda nacional (reais – R\$) por clientes empresas situadas no Brasil”*.

Inexistindo previsão legal para a isenção dessas receitas, os cálculos forma feitos pela DRF - Tabela da fl. 7 dos autos, apurando-se saldo a pagar das contribuições para os meses de julho a setembro de 2008.

Registra-se que no acórdão recorrido, consta a análise de que sequer restou configurado, após intimada a pessoa jurídica, que o transporte prestado se caracterizava como internacional.

Assim, as regras dispostas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, em seus respectivos artigos 5º e 6º, determinaram condições para a não incidência de PIS e COFINS no caso em questão, quais sejam: (1) as receitas teriam que ser decorrentes de operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; (2) e o pagamento deveria representar ingresso de divisas. A falha na comprovação do cumprimento de qualquer um desses requisitos afasta a hipótese de não incidência.

A Recorrente alternativamente alegou se enquadrar na hipótese do inciso V, e § 1º, do art. 14, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e outros dispositivos com previsão apenas genérica de isenções. Nesta condição, entendeu afastados os requisitos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

De fato, encontram-se em vigor todos os dispositivos citados - o art. 14, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o art 5º da Lei nº 10.637/02 e o art 6º da Lei nº 10.833/03. Porém, não há conflito real por cuidarem de regimes distintos de apuração, cumulativo e não-cumulativo. Cada normativo estabelece os limites e requisitos a que estão submetidas as empresas, de acordo com seu respectivo regime de apuração.

Antes de adentrarmos no aparente conflito entre os normativos em tela, há que se verificar sua regência. Não há revogação expressa do art 14 da MP n. 2.158 35/2001. Contudo, o **art 8º da Lei 10.637/2002**, em **rol taxativo e detalhado**, estabeleceu quais as situações alcançadas pela legislação anterior. Não incluiu as transportadoras internacionais de carga ou prestadoras de serviços em geral, tampouco a atividade de transporte internacional de cargas. Se esta fosse a intenção, o legislador certamente os incluiria neste artigo.

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VI - (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - (VETADO)

X - as sociedades cooperativas; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

X - (VETADO); (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

XII – as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.693, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

XIII - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

Da mesma forma, em **extenso rol taxativo**, dispõe o art 10 da Lei 10.833/2003, que reproduzo para demonstrar o cuidado do legislador ao selecionar as atividades alcançadas pela legislação anterior.

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1o a 8o:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6o, 8o e 9o do art. 3o da Lei no 9.718, de 1998, e na Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - as sociedades cooperativas;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7o do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3o do art. 1o;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5o da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes do serviço prestado por hospital, pronto-socorro, casa de saúde e de recuperação sob orientação médica e por banco de sangue;

XIII - as receitas decorrentes de serviços: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XIX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2008; (Redação dada pela Lei nº 11.434, de 2006)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2010; (Redação dada pela Medida Provisória nº 451, de 2008).

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2010; (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015; (Redação dada pela Lei nº 12.375, de 2010)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, incorridas até o ano de 2019, inclusive; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

XXI - as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

XXVII - (VETADO) (Incluído e vetado pela Lei nº 11.196, de 2005)

XXVIII - (VETADO); (Incluído e vetado pela Lei nº 12.766, de 2012)

XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

XXX - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

Patente a intenção do legislador ao incluir ou deixar de incluir empresas ou atividades. Observa-se ainda, que o legislador identificou os incisos da Lei 10.833/2003 que seriam aplicados ao PIS/PASEP não-cumulativo, já regulado pela Lei 10.637/2002.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (...)

Passamos então à análise da antinomia. Quanto ao critério cronológico, que regula que norma posterior revoga a anterior, ressalta-se que a Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, entrou em vigor – para o artigo 6º - na data de sua publicação, 30/12/2003. A Lei 10.637, para o

art 8º, em 01/12/2002 – nos termos de seu art 68, II. A MP 2158-35, na data de sua publicação, em 27/08/2001.

Já quanto ao critério da especialidade, na qual norma especial prevalece sobre norma geral, nos termos do artigo 2º, § 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, temos as leis novas 10.637/2002 e 10.833/2003 com disposições especiais ao regime de tributação da não-cumulatividade.

Quanto à hierarquia, na qual norma superior prevalece sobre norma inferior, temos duas normas de natureza ordinária.

Por qualquer aspecto que se caminhe na solução de suposto conflito normativo, chegamos à mesma conclusão. Para a prestadora de serviços de transporte internacional de cargas enquadrada no regime de apuração não-cumulativo, prevalece o disposto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por fim, sempre oportuno destacar que estamos a discutir matéria de isenção. Não se pode afastar o disposto no art 111 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual transcrevo

“Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Face a expressa disposição de requisitos para o implemento da não incidência das contribuições de PIS e COFINS pleiteada e todos os elementos de prova contidos no presente processo administrativo, no sentido de seu não cumprimento, há que se afastar as alegações de defesa.

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares, e no mérito negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes